

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 6.º; art. 6.º, nº 7 al. e) e nº 8 al. e). DL 221/85, de 03/07.

Assunto: Localização de operações - Acesso a eventos; comissão pelo serviço de pesquisa do acesso a eventos; emissão do documento.

Processo: **nº 14077**, por despacho de 2019-01-23, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

1. Em sede de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade trimestral, desde 25/11/2015, por "Outros Serviços de Reservas e Atividades Relacionadas" - CAE Principal 79900 -, "Atividades das Agências de Viagem" - CAE Secundário 1 079110 -, "Outras Atividades de Diversão e Recreativas, N.E." - CAE Secundário 2 093294 -, "Comércio a Retalho de Artigos em Segunda Mão, em Estabelecimentos Especializados" - CAE Secundário 3 047790 -, registada como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito à dedução.

2. Pretende um esclarecimento relativamente à "atividade que consiste na pesquisa de compra e venda de acesso a eventos e experiências internacionais desportivas, culturais, artísticas, entre outras, como por exemplo as finais das principais competições de ténis e futebol mundiais ou o acesso a uma antestreia na Broadway".

3. De seguida, apresenta o seu "entendimento" sobre o enquadramento de diversas situações:

i. "o acesso ao evento é tributado no local (leia-se país) de realização do Evento";

ii. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributada em Portugal, sempre que o adquirente seja um sujeito nacional, passivo ou não passivo";

iii. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributada em Portugal, sempre que o adquirente seja um não sujeito passivo, residente na comunidade europeia";

iv. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributado no país de residência, sempre que o adquirente seja um sujeito passivo, não residente no território nacional";

v. "a comissão pelo serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso a estes eventos é tributado no país de residência, sempre que o adquirente seja residente fora da comunidade europeia";

vi. "relativamente à emissão do documento de despesa, o serviço é faturado na sua totalidade, sendo o imposto apurado administrativamente, aplicando-se as regras inscritas no Decreto-Lei nº 221/85, de 3 de julho, alterado pelo Decreto-Lei nº 206/96, de 26 de outubro, incidindo, então, o IVA,

unicamente, sobre o valor da comissão".

4. Sobre a localização das operações dispõe o art. 6.º do CIVA, constando do nº 6 a regra geral de localização das prestações de serviços:

i. Alínea a): prestação de serviços efetuada a sujeito passivo estabelecido no território nacional considera-se localizada em Portugal, o território onde o adquirente se encontra estabelecido. A referida disposição legal refere que *"São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a [...] Um sujeito passivo dos referidos no nº 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador"*;

ii. Alínea b): prestação de serviços efetuada a particular considera-se localizada em Portugal, o território onde o prestador se encontra estabelecido. Com efeito, na referida disposição legal podemos ler que *"São tributáveis as prestações de serviços efetuadas a [...] Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados"*.

5. No entanto, a regra específica do art. 6.º, nº 8 al. e), do CIVA prevê que: *"Não obstante o disposto no nº 6, são tributáveis as [...] Prestações de serviços relativas ao acesso a manifestações de caráter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo o acesso a feiras e exposições, assim como as prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso, que tenham lugar no território nacional"*.

6. Ao invés, se as prestações de serviços referidas no ponto anterior tiverem lugar fora do território nacional, as mesmas não são tributáveis em sede de IVA em Portugal, de acordo com o art. 6.º, nº 7 al. e), do CIVA.

7. Com efeito, as regras de localização previstas nas alíneas e) dos números 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA estabelecem uma derrogação das duas regras gerais, determinando a localização dos serviços prestados (o acesso) em função da territorialidade dos eventos nelas mencionados, sendo as operações tributadas, ou não, consoante os mesmos ocorram dentro ou fora do território nacional.

8. Reportando-nos às prestações de serviços efetuadas pela Requerente, no âmbito da organização de eventos, importa referir que, como resulta da alínea e) dos números 7 e 8 do art. 6.º do CIVA, apenas a prestação do serviço de acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições, bem como a prestação de serviços acessórios relacionados com o acesso, se encontram abrangidas por essas disposições legais.

9. O conceito de prestação de serviços de acesso e dos serviços relacionados com o acesso, encontra-se previsto, respetivamente, nos artigos 32.º e 33.º do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011, o qual estabelece as medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE inerente ao sistema comum do IVA.

10. De conformidade com o disposto no artigo 32.º, nº 1, desse Regulamento, os "serviços respeitantes ao acesso a manifestações culturais, artísticas, desportivas, científicas, educativas, recreativas ou similares" compreendem "a

prestação de serviços cujas características essenciais consistem na concessão do direito de acesso a uma manifestação em troca de um bilhete ou remuneração, incluindo uma remuneração sob a forma de assinatura, bilhete de época ou quotização periódica". O nº 2 do mesmo artigo enumera como tais os seguintes serviços: "a) Direito de acesso a espetáculos, representações teatrais, espetáculos de circo, feiras, parques de atrações, concertos, exposições e outras manifestações culturais similares; b) Direito de acesso a manifestações desportivas, tais como jogos ou competições; c) Direito de acesso a manifestações educativas e científicas, tais como conferências e seminários".

11. Consideram-se serviços acessórios relacionados com o acesso, de acordo com o disposto no seu art. 33.º, os que "estejam diretamente relacionados com o acesso [...] prestados separadamente a título oneroso à pessoa que assiste" a tais manifestações, "nomeadamente, a utilização de vestiários ou instalações sanitárias", não incluindo os "meros serviços de intermediação respeitantes à venda de bilhetes" de ingresso.

12. No que concerne aos exemplos colocados pela Requerente: i) o serviço de acesso ao evento é tributado no local em que tenha lugar (alínea e) dos nºs 7 e 8 do art. 6.º do CIVA); ii) o serviço de pesquisa, consulta e fornecimento do acesso ao evento, correspondendo a um serviço de intermediação respeitante à venda de bilhetes, é tributado segundo a regra geral do nº 6 do art. 6.º do CIVA, apresentada no ponto 4 desta informação; iii) sendo o serviço faturado num pacote turístico global, o enquadramento faz-se de acordo com os pontos seguintes.

13. O Decreto-Lei nº 221/85, de 03/07 (alterado pelo Decreto-Lei nº 206/96, de 26/10, e pela Lei nº 32-B/2002, de 30/12), mencionado pela Requerente, é o diploma que regula o Regime Especial das Agências de Viagens e Organizadores de Circuitos Turísticos, sendo aplicável às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos quando estes atuem em nome próprio perante os clientes e recorrem, para a realização dessas mesmas operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.

14. Nesta conformidade, se a Requerente, relativamente às operações a realizar, atuar perante os clientes em nome próprio, ou seja, se os clientes recorrem aos seus serviços e é a Requerente que fatura em nome próprio as prestações de serviços a realizar (ainda que esta inclua estadias, alojamentos e refeições, visitas a museus ou parques temáticos, etc.), sendo, por sua vez, à Requerente que os terceiros faturam os serviços intermédios, aplica-se o regime estatuído no Decreto-Lei nº 221/85, de 03/07, sendo a operação sujeita a IVA em território nacional, uma vez que é aqui que a Requerente tem a sede da sua atividade económica a partir da qual presta os seus serviços.

15. Com efeito, as prestações de serviços efetuadas no âmbito do Decreto-Lei nº 221/85 são localizadas no país em que as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos disponham da sede da sua atividade económica ou de um estabelecimento estável a partir do qual prestem os serviços (art. 1.º, nº 2, do referido diploma) - o que decorre do disposto no art. 307.º da Diretiva 2006/112/CE.

16. A aplicação deste regime obedece a três condições, previstas no nº 1 do art. 1.º do referido Decreto-Lei, a verificar pelas "agências de viagem" e

"organizadores de circuitos turísticos":

- a) Atuem em nome próprio perante os clientes;
- b) Recorram, para a realização das suas operações, a transmissões de bens ou prestações de serviços efetuadas por terceiros;
- c) A agência ou o organizador tenham sede ou estabelecimento estável em Portugal.

Ou seja, estamos perante uma única prestação de serviços e como tal sujeita a IVA.

17. Considera-se que uma agência de viagem ou um organizador de circuitos turísticos atua "em nome próprio" quando o cliente recorre aos seus serviços e é a agência ou o organizador dos circuitos que fatura em nome próprio, as prestações de serviços necessárias. Assim, quando a entidade recorre, para a sua realização, a transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas por terceiros, estas operações são consideradas como uma única prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do art. 1.º do referido diploma.

18. Considera-se que uma agência ou um organizador não atua "em nome próprio", mas em nome e por conta do cliente, sempre que o terceiro fatura os serviços em nome do cliente (utilizador final dos serviços).

19. Estamos na presença de um "pacote turístico" sempre que uma agência de viagem ou um organizador de circuitos turísticos atue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros, situação em que, nos termos do art. 3.º do Decreto-Lei nº 221/85, o valor tributável "*é constituído pela diferença entre a contraprestação devida pelo cliente, excluído o IVA que onera a operação, e o custo suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente, com inclusão do IVA*", calculando-se o imposto devido nos termos do art. 6.º do mesmo diploma, mediante a aplicação da taxa normal (23%) ao valor tributável (margem), ainda que o custo suportado nas operações efetuadas por terceiros inclua IVA a taxas diferentes.

20. Nestes termos, sempre que uma agência de viagem organize um "pacote turístico" deve considerar para o cálculo do custo do mesmo, para além das despesas relativas a transportes, alojamento, alimentação e outros, o IVA suportado na aquisição dos referidos serviços, sendo estas operações consideradas como uma única prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do art. 1.º do referido diploma.

21. Sendo um regime especial com regras próprias, nomeadamente sobre a localização das operações (no caso no território nacional, pois a Requerente está aqui estabelecida), não se aplicam as regras gerais de localização do art. 6.º do CIVA.

22. Em qualquer caso, deverá a contabilidade da Requerente evidenciar claramente os movimentos contabilísticos inerentes às operações sujeitas às regras gerais do imposto sobre o valor acrescentado, bem como os sujeitos ao regime particular das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos, constante do Decreto-Lei nº 221/85.